

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: 15520101151764

UDC _____

廈門大學

碩 士 學 位 論 文

交易净利润法的适用及其对企业税务风险管理的影响

The Application of Transactional Net Margin Method and
It's Impact to Corporate Taxation Risk Management

何 焱

指导教师姓名: 林文生 副教授

专 业 名 称: 财 政 学

论文提交日期: 2013 年 04 月

论文答辩时间: 2013 年 05 月

学位授予日期: 2013 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2013 年 04 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

- ☐ 1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。
- ☐ 2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

摘 要

随着全球化的发展，跨国企业不断增多，涉及到转让定价的跨国交易引起了税务机关越来越多的关注。在转让定价调查和调整的形势日益严峻的情况下，跨国企业面临的税务风险在不断增大。作为现阶段备受各国税务机关青睐的转让定价方法之一，交易净利润法相较于其他转让定价方法具有明显的功能风险分析要求低和可比数据易搜集等优势，并且其适用与税务机关的税收评定体系具有一定的契合关系。了解和掌握交易净利润法，可以帮助跨国企业建立和完善其税务风险管理制度，有效地控制转让定价制度下的税务风险。

本文从交易净利润法的基础理论出发，介绍转让定价的相关概念、交易净利润法的优点和缺点以及各转让定价先驱国家对交易净利润法的制度要求。通过对美国预约定价年度报告的研究，分析税务机关和跨国企业在实务中对交易净利润法的适用情况。然后文章详细介绍了 OECD 对交易净利润法的最新规定，并分析了加拿大和澳大利亚的最新转让定价案例，以探索交易净利润法的发展趋势。随后剖析了税务机关的税收评定体系与跨国企业税务风险管理的契合关系，借鉴交易净利润法在转让定价先驱国家的税务实践中的经验和教训，结合中国转让定价现状，详细分析了跨国企业在关于转让定价的税务风险管理中针对交易净利润法的适用所需持有的特殊考量，特别是交易净利润法对转让定价的风险识别和评估以及控制和应对的具体策略。最后，本文以得而达水龙头（中国）一案为例，分析实际操作中的交易净利润法的适用情况。

关键词 转让定价 交易净利润法 税务风险管理

Abstract

With the globalization of the world economy, foreign investment by multinational companies is developing rapidly. Tax authorities around the world are paying more and more attention to multinational transactions involving transfer pricing between related parties. Multinational companies are facing increasing taxation risk, due to the more and more severe investigation and adjustment of transfer pricing. Under these circumstances, one of the transfer pricing method—Transactional net margin method (TNMM) gains much popularity among tax authorities. TNMM demands less functional analysis and can obtain reliable information (in particular on uncontrolled comparables) more easily than other transfer pricing methods. Moreover, the application of TNMM has some interaction relationship with the taxation assessment system of tax authorities. Take comprehensive account of the strengths and advantages of it, TNMM can be reasonably applied to help multinational companies establish and improve their taxation risk management system, and further on effectively reduce taxation risk.

The thesis first introduces the fundamental theories of TNMM, including some related conceptions of transfer pricing, the strengths and weaknesses of TNMM, and different claims of some pioneer countries on transfer pricing. The application of TNMM by tax authorities and multinational companies is analyzed through collating several years' American announcement and report concerning advance pricing agreements. The thesis then details the latest TNMM rules of OECD, and analyzes two judicial cases from Australia and Canada, so that we can explore the development tendency of TNMM. Then the thesis dissects the interaction relationship in detail between the taxation assessment system of tax authorities and the taxation risk management system of multinational companies. Particularly, TNMM has a significant impact on the identification, assessment, management and respond of transfer pricing risk. Learning from the experience and lessons of transfer pricing practice from those pioneer countries, multinational companies should keep special consideration for TNMM when their taxation risk management system facing

transfer pricing problems. Finally, the Chinese case on DELTA Water Faucet Company is quoted to show how to properly apply TNMM in practice.

Key Words: Transfer pricing; Transactional net margin method; Taxation risk management.

厦门大学博硕士论文摘要库

目录

第一章 导论	1
一、研究背景	1
二、国内外文献综述	2
(一) 转让定价方法的选择	2
(二) 交易净利润法的适用	4
(三) 企业税务风险管理制度	5
(四) 文献综述小结	7
三、研究思路与论文结构	7
四、论文的创新与不足之处	8
(一) 论文的创新之处	8
(二) 论文的不足之处	9
第二章 交易净利润法的理论基础	10
一、转让定价概述	10
二、交易净利润法概述	11
(一) 交易净利润法的优点	12
(二) 交易净利润法的缺点	13
三、交易净利润法适用的国际比较	14
(一) 美国对交易净利润法的制度要求	14
(二) OECD 对交易净利润法的制度要求	15
(三) 澳大利亚对交易净利润法的制度要求	15
(四) 加拿大对交易净利润法的制度要求	16
(五) 其他国家或地区对交易净利润法的制度要求	17
(六) 中国对交易净利润法的制度要求	18
第三章 交易利润法的适用实务研究	19
一、可比利润法在美国的适用情况	19
(一) 历年方法选择比较	20

(二) 可比信息的来源.....	21
(三) 可比标准的选择.....	22
(四) 可比利润法的利润指标选择.....	23
二、交易净利润法在中国的适用现状.....	25
第四章 交易净利润法的最新发展.....	26
一、OECD 对交易净利润法的最新规定.....	26
(一) 适当的功能风险分析.....	26
(二) 合理的可比性分析.....	27
(三) 利润指标的选取.....	28
(四) 利润指标举例.....	30
(五) 其他说明.....	33
二、澳大利亚 SNF 案(SNF (Australia) Pty Ltd. v Commissioner of Taxation).. 33	
(一) 案件事实.....	34
(二) 方法适用.....	35
(三) 案件分析.....	36
三、加拿大艾伯塔案(Alberta Printed Circuits Ltd v Her Majesty The Queen).. 37	
(一) 案件事实.....	38
(二) 方法适用.....	39
(三) 案件分析.....	39
第五章 税务风险管理框架下的交易净利润法适用前瞻.....	41
一、税务机关税收评定体系与跨国企业税务风险管理的契合..... 41	
二、税务风险管理框架下的交易净利润法适用..... 42	
(一) 税务风险管理组织机构、岗位和职责.....	42
(二) 税务风险识别和评估的机制和方法.....	43
(三) 税务风险控制和应对的机制和措施.....	45
(四) 税务信息管理体系和沟通机制.....	49
(五) 税务风险管理的监督和改进机制.....	49
第六章 企业风险应对实例——得而达水龙头（中国）案例.....	51

一、关联关系分析.....	51
二、关联交易分析.....	52
（一）采购业务分析.....	53
（二）销售业务分析.....	53
三、得而达中国在关联交易中的功能和风险分析.....	54
四、转让定价方法的选择.....	55
五、可比企业的选择.....	55
六、转让定价风险评估.....	57
七、对影响交易净利润因素的分析.....	58
（一）商业模式转型的影响.....	58
（二）原材料成本上升的影响.....	59
（三）产能利用率较低的影响.....	60
八、案例分析结论.....	61
第七章 结论.....	62
参考文献.....	64
致谢.....	67
附录：对净利润的影响因素分析.....	68
一、从净利润的计算角度分析净利润的影响因素.....	68
二、举例分析净利润的影响因素.....	69
【例一】分销商的市场营销功能产生的影响.....	69
【例二】分销商所承担风险产生的影响.....	69
【例三】生产企业的产能利用率的影响.....	70

Contents

Chapter One: Introduction.....	1
一、 Research background.....	1
二、 Current studies at home and abroad.....	2
(一) The choice of transfer pricing method.....	2
(二) The application of transactional net margin method.....	4
(三) Corporate taxation risk management system.....	5
(四) Brief summary of current studies.....	7
三、 The thread of study and the framework of the thesis.....	7
四、 The originality and weak points of the thesis.....	8
(一) The originality of the thesis.....	8
(二) The weak points of the thesis.....	9
Chapter Two: The Theoretical Basis of Transactional Net Margin	
Method.....	10
一、 Overview of transfer pricing.....	10
二、 Overview of transactional net margin method.....	11
(一) The strengths of transactional net margin method.....	12
(二) The weaknesses of transactional net margin method.....	13
三、 Some countries' theoretical demand for transactional net margin	
method.....	14
(一) Theoretical demand for transactional net margin method of America	14
(二) Theoretical demand for transactional net margin method of OECD...	15
(三) Theoretical demand for transactional net margin method of Australia	15
(三) Theoretical demand for transactional net margin method of Canada.	16
(四) Theoretical demand for transactional net margin method of some	
other districts.....	17
(六) Theoretical demand for transactional net margin method of China...	18

Chapter Three: The Practical Research of Transactional Net Margin Method.....	19
一、 The application of comparable profit method in America.....	19
(一) Comparison of several years' method choices.....	20
(二) Sources of comparables.....	21
(三) Selection of comparable criteria.....	22
(四) Selection of profit level indicator.....	23
二、 Application status of transfer pricing margin method in China.....	25
Chapter Four: The Latest Development of Transactional Net Margin Method.....	26
一、 OECD sets new rules for transactional net margin method.....	26
(一) Proper functional analysis.....	26
(二) Proper comparable analysis.....	27
(三) Selection of profit level criteria.....	28
(四) Cases of profit level criteria.....	30
(五) Supplementary.....	33
二、 An Australian case (SNF (Australia) Pty Ltd. v Commissioner of Taxation).....	33
(一) Brief facts of the case.....	34
(二) Application of method.....	35
(三) Case study.....	36
三、 An Canadian case (Alberta Printed Circuits Ltd v Her Majesty The Queen).....	37
(一) Brief facts of the case.....	38
(二) Application of method.....	39
(三) Case study.....	39
Chapter Five: Application of Transactional Net Margin Method in the Corporate Taxation Risk Management System.....	41

一、Relationship between tax authorities' taxation assessment and corporate taxation risk management.....	41
二、Application of transactional net margin method in the corporate taxation risk management system.....	42
(一) Organizational structure of corporate taxation risk management.....	42
(二) Identification and assessment of corporate taxation risk management.....	43
(三) Control and respond of corporate taxation risk management.....	45
(四) Information and communication of corporate taxation risk management.....	49
(五) Monitoring and improvement of corporate taxation risk management.....	49
Chapter Six: Chinese Case on DELTA Water Faucet Company.....	51
一、Associated relationship analysis.....	51
二、Related party transactions analysis.....	52
(一) Procurement analysis.....	53
(二) Marketing analysis.....	53
三、Functional analysis.....	54
四、Selection of transfer pricing method.....	55
五、Selection of comparable companies.....	55
六、Transfer pricing risk assessment.....	57
七、Factors affecting transactional net margin.....	58
(一) Start-up costs of business pattern transition.....	58
(二) The rising in the price of raw materials.....	59
(三) Low capacity utilization.....	60
八、Summary.....	61
Chapter Seven: Conclusion.....	62
Bibliography.....	64
Acknowledge.....	67
Postscript: Analyses on factors affecting transactional net margin....	68

一、 Analysis in the aspect of transactional net margin calculation.....	68
二、 Illustrations.....	69
[Case 1]The effect of distributor's marketing function.....	69
[Case 2]The effect of distributor's risk.....	69
[Case 3]The effect of manufacture's capacity utilization.....	70

第一章 导论

一、研究背景

随着全球经济一体化进程的不断加快，跨国企业数量迅速增加，跨国交易的税务处理事项日益增多，并且复杂程度越来越高。面对跨国关联企业及其关联交易的迅猛发展，不论是跨国企业还是税务机关，都在不断提高对国际税收问题的重视程度，而其中转让定价问题受到的关注尤为突出。越来越多的国家在不断地加强对转让定价的管理。转让定价问题，已俨然成为当今跨国关联企业所面临的最重要的税收问题之一。

对于转让定价调查和调整，方法的选用是至关重要的。基本的转让定价的方法可分为两类：传统交易方法（可比非受控价格法、再销售价格法和成本加成法）和利润方法（交易净利润法^①和利润分割法）。理论上讲，传统交易方法更加符合转让定价调整的基本原则——独立交易原则的要求，但是其在实际操作中可能遇到的困难较多，而利润方法具有更多的实际运用便宜性。所以在现实的转让定价调整过程中，税务机关和跨国企业更多偏向于使用省时便捷的利润方法，特别是交易净利润法。而如果税务机关与跨国企业就某一转让定价问题产生较大分歧，难以达成一致需要诉诸于法院时，法院则更倾向于复杂但更契合独立交易原则的传统交易方法。

这一现状又反过来促使税务机关和跨国企业都更加关注交易净利润法的运用，以便更加高效地处理转让定价问题。税务机关频繁运用交易净利润法对跨国企业的转让定价实务是否符合独立交易原则进行税收评定，而同时跨国企业可以运用交易净利润法进行有关转让定价的税务风险管理。这就使得跨国企业与税务机关在转让定价问题上通过交易净利润法形成了一种相对稳定的遵从默契。所以跨国企业应当熟练掌握交易净利润法的选择时机与运用技巧，充分发挥其应对和控制转让定价带来的税务风险的作用。

2009 年，国家税务总局印发了《大企业税务风险管理指引（试行）》（国税

^①美国选用可比利润法而非交易净利润法，这两种方法基本上只有名称上的差别，实质是相同的。

发[2009] 90 号, 以下简称《指引》)。这份建议性文件遵循风险管理理论, 旨在帮助大企业合理控制税务风险, 防范税务违法行为。2011 年, 国家税务总局印发《国家税务总局大企业税收服务和管理规程(试行)》(国税发〔2011〕71 号, 以下简称《规程》), 旨在规范税务机关对大企业的税收服务和管理的工作。从这两份相辅相成的文件可以看出, 税务机关已经指出了全面开展税务风险管理的重要性。而对跨国企业来说, 参照税务机关给予的指引, 结合自身经营情况、税务风险特征和已有的内部风险控制体系, 建立相应的应对转让定价调整的税务风险管理制度势在必行。由于转让定价已成为税务风险中最为重要的问题之一, 而交易净利润法又是解决转让定价问题时最常选用的方法^①, 所以, 针对其适用条件和技巧, 企业的税务风险管理制度在建立和优化方面需要考虑更多的影响因素。

二、国内外文献综述

国内外关于转让定价的文献汗牛充栋, 涉及交易净利润法的文章也并不少见。根据其内容的不同, 以下分别从转让定价方法的选择、交易净利润法的适用以及企业税务风险管理制度这三个方面来介绍。

(一) 转让定价方法的选择

Richard T. Ainsworth, Andrew B. Shact^②分析了法院、税务部门和企业三方对转让定价方法选择的倾向, 指出, 在当代转让定价实践中, 交易净利润法是一颗亮起的新星。数据显示某些地区有 50% 以上的企业运用交易净利润法来进行纳税申报。这表明在跨国企业中交易净利润法会逐渐替代可比非受控价格法的支柱地位。但是法院处理案件时却没有顺应这一趋势, 而是针对严重案件依然倾向于选择可比非受控价格法。

^① Joel Cooper & Rachit Agarwal. The Transactional Profit Methods in Practice: A Survey of APA Reports[J]. TRANSFER PRICING JOURNAL, 2011 (Jan/Feb): 1999-2009 年间, 转让定价制度比较完善的几个国家的 260 份 APA 中表现出, 韩国 93% 的 APA 都采用了交易净利润法, 而澳大利亚、意大利和加拿大的 APA 采用交易净利润法的比例分别为 59%、53% 和 39%。在美国, 利润法(可比利润法和利润分割法)的使用在全部涉及有形资产和无形资产的 APA 中占 65%, 在涉及服务提供的 APA 中占 45%。日本的相关数据是受到限制的, 因为日本从 2004 年 3 月才允许使用交易净利润法, 但从那时起交易净利润法在 APA 中的适用率迅速增长, 2005 年、2007 年和 2008 年的占比分别为 35%、67% 和 72%。Richard T. Ainsworth, Andrew B. Shact. TRANSFER PRICING: THE CUP-CASE STUDIES: AUSTRALIA, US, UK, NORWAY AND CANADA[D]. Boston University School of Law, 2012: 数据显示某些地区有 50% 以上的企业运用交易净利润法来进行纳税申报。

^② Richard T. Ainsworth, Andrew B. Shact. TRANSFER PRICING: THE CUP-CASE STUDIES: AUSTRALIA, US, UK, NORWAY AND CANADA[D]. Boston University School of Law, 2012.

Joel Cooper & Rachit Agarwal^①认为,在预约定价过程中最适合选用转让定价方法中的利润法,特别是交易净利润法和可比利润法。

Steve Hannes^②以康柏电脑案为例展开分析,指出适用可比非受控价格法会比交易净利润法更加耗费时间精力,并且对可比信息的要求更高。

Frances M. Horner^③认为交易净利润法和成本加成法的区分界限并不是非常明显的,因为1995年经济合作与发展组织(Organization for Economic Co-operation and Development, OECD)发布的《跨国企业与税务机关转让定价指南》(以下简称《转让定价指南》)强调了要对各国的会计方法调整以保持一致,而各国对成本费用的划分标准不尽相同,这就导致净利润和毛利润的区分变得模糊起来。其实交易净利润法并不像看起来那样是1995年的OECD《转让定价指南》提出的新方法,而是税务机关和跨国企业在缺少数据信息而不足以适用成本加成法或者再销售价格法时所采用的变通方法。

赵晋琳^④对比了利润分割法和交易净利润法,认为利润分割法的缺点在于其他管辖区的相关信息资料难以轻易得到,而交易净利润法仅考察某个实体从关联交易活动中取得的净利润,有效克服了利润分割法的致命缺陷。另外,交易净利润法所需要的信息易于取得还在于它对可比性的要求相对不高,利用上市公司的财务报表中的信息资料,就可以开展交易净利润法的分析。由于其可使用公开的财务资料,在便利税务机关的调查取证工作的同时,关联企业在税务风险管理过程中也可以较为便宜地找到资料用于自身的转让定价风险分析。因此,交易净利润法在税企双方的实际工作中都受到了相当程度的欢迎。

刘永伟^⑤认为美国作为转让定价制度的先驱者率先大规模选用可比利润法是因为:首先,跨国关联交易占世界贸易的比例越来越高,跨国公司的内部交易占其整个公司的交易比例也越来越高且越来越复杂,很难在外部市场找到独立可比交易,传统交易方法难以适用;其次,二十世纪八十年代在美国境内涌现出大批直接投资的外国企业,而当时正值财政赤字需要增加税收收入的时机,为了防止

^① Joel Cooper & Rachit Agarwal. The Transactional Profit Methods in Practice: A Survey of APA Reports[J]. TRANSFER PRICING JOURNAL, 2011 (Jan/Feb).

^② Steve Hannes. The Tax Court's Decision in Compaq Computer Corp.: "Constructed" CUP for Contract Manufacture Favored over IRS's Cost-plus[Z]. Tax Management Transfer Pricing Report, 1999.

^③ Frances M. Horner. International Cooperation and Understanding: What's New About The OECD's Transfer Pricing Guidelines[J]. University of Miami Law Review, 1996.

^④ 赵晋琳. 转让定价中公平交易原则与交易净利润法[J]. 中南财经政法大学学报, 2009(4): 131-134.

^⑤ 刘永伟. 转让定价法律问题研究[M]. 北京: 北京出版社, 2004.

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库